



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **multigate a. s.**, se sídlem Olomouc, Riegrova 373/6, zastoupeného JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem, se sídlem Olomouc, Wellnerova 1322/3C, proti žalovanému **Magistrátu města Brna**, odboru rozpočtu a financování, se sídlem Malinovského nám. 3, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2011, č. j. MMB/0412707/2011,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Magistrátu města Brna, odboru rozpočtu a financování, ze dne 3. 11. 2011, č. j. MMB/0412707/2011, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 11.712 Kč, k rukám JUDr. Tomáše Vymazala, advokáta, se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Včas podanou žalobou se žalobce domáhal vyslovení nicotnosti, popř. zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil platební výměr Úřadu městské části města Brna Brno-Líšeň (dále též „správce poplatku“) ze dne 31. 8. 2011, č. j.

MCLISEN07687/2011/2500/Mikš. Tímto platebním výměrem správce poplatku vyměřil podle ustanovení § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění zákona č. 183/2010 Sb. (dále jen „zákon o místních poplatcích“) a obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna č. 17/1998 o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj (dále též „vyhláška č. 17/1998“) místní poplatek za celkem 27 ks výherních hracích přístrojů Multilotto za období od 25. 10. 2008 do 31. 12. 2008. Žalovaný výrok rozhodnutí správce poplatku změnil tak, že poplatek vyměřil za 22 ks výherních hracích přístrojů, které specifikoval v tabulce, která byla součástí jeho výroku. Dále žalovaný upřesnil odůvodnění platebního výměru týkající se použití pomůcek.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce v první řadě souhrnně namítl, že se žalovaný nesprávně vypořádal s odvoláním žalobce, dostatečně se nezabýval odvolacími důvody a nesprávně interpretoval příslušné právní předpisy. Správní orgány tak zejména porušily ustanovení § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích, ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „zákon o loteriích“) a ustanovení § 89, § 102, § 114 odst. 2, 3, § 116 odst. 2 a ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „daňový řád“).

[3] Žalobce předně namítl, že za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu nelze stanovit ani vybírat místní poplatek.

[4] Dle § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích mohou obce vybírat místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Toto ustanovení také odkazuje na jiný právní předpis, a to logicky na zákon o loteriích. Ten v § 4 stanoví, že loterie a podobné hry mohou být provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem. Podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích pak Ministerstvo financí může povolovat loterie a jiné podobné hry, které nejsou upraveny v tomto zákoně v části první až čtvrté. Toto ustanovení však hovoří pouze o povolování loterií, nikoli o povolování jiného technického herního zařízení. Zákon o loteriích v žádném svém ustanovení neobsahuje pojem „jiné technické herní zařízení“, ani nutnost jeho povolení Ministerstvem financí. Povolení k provozování jiného technického herního zařízení tedy zákon o loteriích neupravuje.

[5] Je-li zákonem o loteriích upraven pojem výherního hracího přístroje, který je rovněž zpoplatněn dle § 10a zákona o místních poplatcích, a jeho povolování, měla by být shodná úprava i ve vztahu k „jinému technickému hernímu zařízení“. Má-li tedy být zpoplatněno provozování jiného technického herního zařízení, musí zákon o loteriích přinejmenším stanovit, že k jeho provozování vydává povolení Ministerstvo financí, rovněž by bylo vhodné takové zařízení v zákoně specifikovat. Jednotlivé právní předpisy musí být srozumitelné a musí z nich vyplývat předvídatelné následky. Přitom je možný víceznačný výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“.

[6] Ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích upravuje možnost obcí stanovit obecně závaznou vyhláškou „místní poplatek za provozované jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“, avšak Ministerstvo financí postrádá pravomoc i působnost k vydání takového povolení. Tím pádem neexistuje žádné zařízení, které by výše uvedené podmínky § 10a zákona o místních poplatcích splňovalo, tudíž vybírání místního poplatku za takové zařízení je v rozporu se zákonem. Rozhodnutí správních orgánů tak postrádají zákonný podklad. I z konkrétních povolení vydaných žalobci vyplývá, že Ministerstvo financí povoluje pouze provozování loterií nebo jiných podobných her, nikoliv provozování jiného technického herního zařízení.

[7] Pojem „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ je neurčitý a umožňuje víceznačný výklad. Správní orgány měly postupovat dle principu *in dubio pro libertate* a vyložit pojem tak, že místní poplatek za takováto zařízení nelze vybírat. Na tuto zásadu žalobce upozorňoval již v rámci řízení u správce poplatku, který se však s touto námitkou nijak nevypořádal.

[8] Žalovaný vykládá pojem „jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ rozšiřujícím způsobem. Tzv. „koncová zařízení“ jsou Ministerstvem financí pouze schvalována, nikoliv povolována, a proto za ně místní poplatek nemůže být s ohledem na znění ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích vyžadován, neboť předpokladem takového postupu je, aby zařízení bylo Ministerstvem financí povoleno. V povoleních Ministerstva financí se konstatuje, že provozování loterie nebo jiné podobné hry bude prováděno prostřednictvím „centrálního loterního systému“, kdy jde o funkčně nedělitelné zařízení (celek), kterým je elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a neomezeným počtem připojených koncových interaktivních videoloterních terminálů. Interaktivní videoloterní terminál je tak pouze jednou z částí „centrálního loterního systému“, a nemůže být proto zařazen pod pojem „jiné technické herní zařízení“. Slouží totiž pouze jako zobrazovací jednotka „centrálního loterního systému“, v rámci kterého dochází k vygenerování výhry či prohry a který je umístěn jinde, než koncový videoloterní terminál. Rozhodnutí proto bylo vydáno v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

[9] Žalobce také vyslovil nesouhlas s tím, že by závěry Ústavního soudu obsažené v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/10 mohly být použitelné pro problematiku místních poplatků. Ústavní soud se zabýval definicemi výherního hracího přístroje, které jsou obsažené v ustanovení § 2 písm. e) a § 17 odst. 1 zákona o loteriích. Žalobce se dále domnívá, že pokud by v důsledku vyhlášení nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/05 mělo dojít ke změně výkladu zákona o místních poplatcích, má se tato změna promítnout až do budoucna, nikoli zpětně. Jinak se jedná o zpětné zpoplatnění videoloterních terminálů a dochází k porušení zásady *iura quaesita*, která ochraňuje již jednou nabytá práva.

[10] Žalobce také zpochybnil řízení, které předcházelo vydání platebního výměru. Za zásadní vadu považoval způsob použití pomůcek. Podle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu je nutné splnit dvě podmínky pro použití pomůcek. První podmínka spočívá v tom, že daňový subjekt nesplní při dokazování některou se svých povinností, v důsledku čehož nelze daň stanovit na základě dokazování. Žalobce ovšem tvrdil, že jím provozovaná zařízení poplatku nepodléhala, a proto je nemusel ohlašovat. V této souvislosti zmínil žalobce nálezy Ústavního

soudu sp. zn. I. ÚS 337/02, podle kterého daňový řád nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám tento subjekt.

[11] Druhou podmínkou je, že správce daně uvede použití pomůcek ve výroku rozhodnutí. Dle žalobce tyto podmínky splněny nebyly. Správce poplatku tedy nebyl oprávněn stanovit místní poplatek podle pomůcek, protože pro takový postup nebyly splněny zákonné předpoklady. Správce poplatku také měl přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, což však také neučinil. Samotné použití seznamu povolených zařízení Ministerstva financí šlo k tíži žalobce a neodpovídalo zákonu. Sám žalovaný uvedl, že neshledal použití této pomůcky dostačující, a proto rozhodnutí změnil.

[12] Žalobce dále namítl, že změny výroku pod body 4 a 5 nebyly v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí odůvodněny, a proto jsou nepřezkoumatelné. Navíc nebyl žalobce seznámen s podklady pro rozhodnutí, čímž došlo k porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Poslední námitka spočívala v nesprávním výpočtu místního poplatku, neboť nebylo zohledněno, že rok 2008 byl rokem přestupným.

[13] Žalobce se domníval, že vady rozhodnutí správce poplatku byly natolik závažné, že způsobují nicotnost tohoto aktu. Rozhodnutí tedy mělo být zrušeno, nikoli pouze změněno. S ohledem na shora uvedené navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce poplatku prohlásil za nicotná, eventuálně tato rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[14] Žalovaný byl toho názoru, že novelizovaná ustanovení zákona o místních poplatcích naprosto jednoznačně vymezují předmět místního poplatku a zařízení, která mu podléhají. Výklad pojmu „jiné technické herní zařízení“ je dle žalovaného zřejmý z odkazu zákonodárce na zákon o loteriích a nelze z něho dovodit, že zákonodárce zamýšlel zpoplatnit pouze loterii. Ve vztahu k povinnosti platit místní poplatek je jiným technickým herním zařízením takové zařízení, které není výherní hrací přístroj, avšak je herním zařízením, tzn. lze na něm provozovat hru ve smyslu ustanovení § 1 zákona o loteriích. Žalovaný neviděl možnost dvojího výkladu právního předpisu, nedošlo tak k porušení zásady *in dubio mitius* resp. *in dubio pro libertate*.

[15] Pokud jde o změnu výkladu právního předpisu, kterou žalobce považuje za retroaktivní, má žalovaný za to, že možnost změny výkladu a správní praxe připouští i Ústavní soud. V otázce zpoplatnění zařízení naplňujících širší definici výherních hracích přístrojů došlo ke změně relevantních společenských okolností, jak je přepokládá nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 520/06.

[16] Žalovaný nesouhlasí ani s názorem žalobce, že nebyl oprávněn použit k vyměření poplatku pomůcek. Výzva správce poplatku byla učiněna podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu a jelikož žalobce na tuto výzvu adekvátním způsobem nereagoval, správce poplatku byl oprávněn použít pomůcky.

[17] Stejně tak žalovaný odmítl ostatní žalobní námitky s tím, že rozhodnutí je přezkoumatelné a bylo dostatečně odůvodněno. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[18] V replice žalobce upozornil na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 520/06 vztahující se k možnosti změny výkladu právního předpisu a změny správní praxe. Žalobce se domnívá, že z nálezu vyplývá, že přehodnocení interpretace právního předpisu je možné, ale jen na základě závažných a principiálních důvodů, směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty. Poté se žalobce vyjádřil k použití pomůcek a opět zdůraznil, že daňový subjekt nese důkazní břemeno pouze ohledně skutečností, které uvedl v daňovém hlášení. Ostatní skutečnosti je povinen prokazovat správce daně. Žalovaný tedy nesprávně přezkoumal použití pomůcek.

V. Právní hodnocení soudu

[19] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce poplatku včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba je důvodná.

[20] V souzené věci byl žalobci v roce 2011 vyměřen místní poplatek za období od 25. 10. 2008 do 31. 12. 2008. Je tedy zjevné, že došlo k vyměření místního poplatku v situaci, kdy žalobce za předmětné období nepodal ohlášení k místnímu poplatku. K doměření místního poplatku došlo v souvislosti s právním názorem vysloveným v nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 29/10 (2002/2011 Sb.).

[21] Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v roce 2008 neohlásil k místnímu poplatku zařízení, na které dopadá napadené rozhodnutí. Konečně ani v roce 2011 se necítil povinen podávat ohlášení v případě přístrojů, na které se vztahuje napadené rozhodnutí. Správce místního poplatku však k závěru o vyměření místního poplatku dospěl na základě změny právního názoru a na základě seznamu technických herních zařízení povolených Ministerstvem financí.

[22] Podle ustanovení § 11 odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, nebudou-li poplatky zaplacený poplatníkem včas nebo ve správné výši, vyměří mu obecní úřad poplatek platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem.

[23] Podle ustanovení čl. 4 odst. 1 vyhlášky statutárního města Brna č. 17/1998 je poplatník povinen doručit písemně, a to nejvýše pět a nejméně jeden den předem, správci poplatku ohlášení o uvedení výherního hracího přístroje do provozu. Poplatník je rovněž povinen doručit písemně, a to nejvýše pět a nejméně jeden den předem, správci poplatku ohlášení o ukončení provozu výherního hracího přístroje, tj. zánik své poplatkové povinnosti.

[24] Podle ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.

[25] V rozhodnutí ze dne 17.1.2012, č.j. 2 Afs 76/2011-62 dospěl Nejvyšší správní soud k závěru o subsidiární aplikaci daňového řádu na řízení o místních poplatcích. Závěrem napadeného rozhodnutí uvedl, že „*Smyslem subsidiárního použití právních předpisů by totiž mělo být nacházení odpovědi na otázky, na něž samotný předpis, který na použití jiného právního předpisu odkazuje, odpovědi nenabízí, či řešení problémů, které neřeší. Zákon o místních poplatcích je postaven na předpokladu, že při placení místních poplatků obvykle nebude vzhledem k jejich jednoduchosti docházet k rozporům mezi poplatníkem místního poplatku a obecním úřadem, který jej spravuje, ohledně toho, zda má být místní poplatek uhrazen a v jaké výši. Proto zákon o místních poplatcích obsahuje relativně jednoduchou procesní úpravu. Tu nemohou obce doplnit partikulárními procesními úpravami v podobě obecně závazných vyhlášek (viz citovaný nálezn Ústavního soudu ze dne 10. 8. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 6/09), zákonodárce ji však obecně doplnil subsidiárně použitelnou úpravou zákona o správě daní a poplatků, později daňového řádu. Proto ve chvíli, kdy v řízení o místním poplatku, jenž měl být odveden žalobcem, vyvstaly otázky, jež nebylo možno uspokojivě vyřešit, bylo namísto postupovat podle této subsidiární úpravy.*“

[26] V souzené věci má soud za prokázané, že k vyměření místního poplatku došlo v situaci, kdy nepodal povinný subjekt ohlášení dle vyhlášky č. 17/1998. Postup žalovaného, resp. prvostupňového správce místního poplatku však naprosto nelogicky začal až výzvou k prokázání skutečností dle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, tedy výzvou, která je až součástí již probíhajícího řízení. Ani správce místního poplatku nemůže vyměřit místní poplatek mimo jakékoliv řízení, byť toto je s ohledem na úpravu místních poplatků maximálně zjednodušeno.

[27] V souzené věci je podstatné to, že poplatek je vyměřován zpětně v souvislosti se změnou právního názoru správce místního poplatku. V takovém případě měl a při řádné aplikaci subsidiárního právního předpisu i mohl správce místního poplatku vyzvat žalobce podle ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu k podání ohlášení k místnímu poplatku, neboť podání ohlášení je analogická situace k podání daňového přiznání.

[28] Zároveň je nutno přisvědčit žalobci v chápání významu výzvy podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu a jejím postavení v daňovém řízení. Jakkoliv daňovým řádem došlo ke korekcím pravidel stanovených ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, tak nedošlo k zásadní změně postavení výzvy k prokázání potřebných skutečností v systému daňového řízení. Výzva podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků se sice stala samostatným ustanovením, ale nadále se vztahuje k probíhajícímu řízení, v němž má sloužit k objasnění projednávané věci.

[29] Předně je třeba konstatovat, že výzva ze dne 30. 6. 2011 je určitá. Je třeba na ni nahlížet totiž jako na prvotní úkon správce místního poplatku, kterým byl fakticky vyzván žalobce k ohlášení všech zařízení, které by mohly podléhat místnímu poplatku a za které doposud nebyl místní poplatek zaplacen. Zároveň je ale třeba uvést, že pokud by měla výzva v rámci

provádění důkazního řízení směřovat ke konkrétním umístěným zařízením, pak je zcela neurčitá, neboť s ohledem na absenci předchozího ohlášení zařízení a s ohledem na absenci úkonu, kterým by byla vymezena zařízení, za která by měl být poplatek vybírán, nemohl žalobce vědět k prokázání jaké poplatkové povinnosti je vyzýván.

[30] Tato skutečnost má zásadní význam i pro hodnocení zákonnosti následného postupu správce místního poplatku, potažmo žalovaného. Žalobce byl zcela obecně vyzván k prokázání skutečností potřebných pro stanovení místního poplatku tak, aby uvedl jaká zařízení, v jaké provozovně provozuje, uvedl skutečnosti stran povolení zařízení a provozu zařízení. Na tuto zcela obecnou výzvu reagoval žalobce tím, že ve své odpovědi ze dne 19. 7. 2011 uvedl, že zpětné zpoplatnění IVT, VTZ či elektromechanické rulety a kostek jako výherních hracích přístrojů není možné a požadavek správce poplatku není důvodný.

[31] Jinými slovy správce místního poplatku v rámci dokazování bez vztahu ke konkrétním zařízením vyzval žalobce, aby sdělil jaká konkrétní zařízení ve sledovaném období provozoval a žalobce správci místního poplatku sdělil, že neprovozoval žádná zařízení podléhající ohlášení. Na tomto místě je třeba připomenout obecnou zásadu, že nikdo není povinen prokazovat negativní skutečnost.

[32] Za této procesní situace přistoupil správce místního poplatku k užití pomůcek s tím, že poplatník výzvě ve stanovené lhůtě nevyhověl, neboť nesdělil skutečnosti potřebné pro správné stanovení místního poplatku. Správce místního poplatku následně použil seznam zařízení povolených Ministerstvem financí jako pomůcku a vyměřil daň podle pomůcek. K takovému procesnímu postupu však nebyl správce místního poplatku oprávněn.

[33] V případě, že dospěl správce místního poplatku k závěru, že tvrzení žalobce se nezakládá na pravdě a že zde jsou skutečnosti, které měl ohlásit správci místního poplatku, pak měl vyvrátit tvrzení žalobce o negativní skutečnosti (neexistenci skutečností k ohlášení) a v tomto smyslu na něj přešlo důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu. Seznam zařízení povolených Ministerstvem financí v tomto případě totiž nemůže být pomůckou, nýbrž je důkazem vyvracejícím tvrzení žalobce o negativní skutečnosti.

[34] Žalovaný poté, ačkoli nebyly dány podmínky pro použití pomůcek, pouze doplnil další pomůcky, a to obsah podání žalobce učiněných v souvislosti s vyměřováním místního poplatku v období od 1. 7. 2010. Podle ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. Postup žalovaného tedy také nebyl v souladu se zákonem.

[35] Podstatné pro použití pomůcek je i ta skutečnost, že seznam zařízení povolených Ministerstvem financí a zejména podání žalobce učiněných v souvislosti s vyměřováním místního poplatku jsou důkazy, které vypovídají o celé poplatkové povinnosti žalobce. Důkazy jako pomůcky ve smyslu ustanovení § 98 odst. 2 písm. a) daňového řádu mohou být pomůckami pouze za situace, kdy z provedeného dokazování jako celku nelze sestavit celý a věrný obraz o (v tomto případě) poplatkové povinnosti žalobce. Poté nezpochybněné důkazy o jednotlivostech či dílčích aktivitách žalobce by mohly být užity jako pomůcky pro stanovení poplatkové povinnosti. Nicméně k této situaci v souzené věci nedošlo. Užitím seznamu

zařízení povolených Ministerstvem financí došlo k prokázání úplné povinnosti žalobce, následně opravené žalovaným kvůli doplnění dalších pomůcek, ačkoli zákon takový postup nepředpokládá.

[36] Užitím seznamu vyvracel (vyvrátil) správce místního poplatku tvrzení žalobce a měl dále postupovat v režimu dokazování, nikoliv aplikovat postup stanovení místního poplatku podle pomůcek.

[37] Zároveň je třeba přisvědčit žalobci v tom, že podle ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu je správce poplatku při stanovení poplatku na základě pomůcek přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Z odůvodnění rozhodnutí správce poplatku však není zřejmé, zda tak správce poplatku učinil.

[38] V této souvislosti je také nutné uvést, že soud žalobou napadené rozhodnutí neshledal nepřezkoumatelným, neboť je z něj zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil. Námitka žalobce, že rozhodnutí postrádá odůvodnění změn uvedených ve výroku pod bodem č. 4 a 5 zcela chybí, není důvodná. Změny v bodech 4 a 5 byly provedeny v souvislosti s použitím dalších pomůcek a žalovaný se důvodům těchto změn věnuje na str. 5 svého rozhodnutí.

[39] Soud tedy dospěl k závěru, že z výše uvedených důvodů bylo rozhodnutí žalovaného vydáno v řízení, v němž došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a proto je dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[40] Dále se soud zabýval otázkou, zda se správce místního poplatku vyměřením místního poplatku za období před 1. 7. 2010 dopustil porušení zpětného zpoplatnění, kterým byla porušena zásada iura quaesita.

[41] V případě, že daňový řád (jakožto procesní předpis aplikovatelný i na správu místních poplatků) stanoví v ustanovení § 148 tříletou prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, která počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, nelze hovořit o zakázané retroaktivitě v případě, že správce daně využil tohoto zákonem dovoleného postupu. Ustanovení § 148 daňového řádu tak naopak předpokládá možnost vyměřit místní poplatek zpětně za podmínky zachování tříleté prekluzivní lhůty, která počíná běžet ode dne splatnosti místního poplatku. Na tomto místě lze odkázat i na důvodovou zprávu k § 148 daňového řádu, dle které „*Jedním z cílů návrhu je obnovit právní jistotu ohledně běhu lhůty, ve které lze vyměřit nebo doměřit daň (v návrhu označovaná jako lhůta pro stanovení daně). Tato lhůta je velmi důležitá, neboť pro daňové řízení je typické, že uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Do té doby lze zákonem připuštěnými instrumenty měnit poslední známou daň, a to jak ve prospěch daňového subjektu, tak v jeho neprospěch.*“

[42] Vedle ustanovení § 148 daňového řádu je nutné zohlednit i obecně závaznou vyhlášku Statutárního města Brna č. 17/1998, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj, v souladu se kterou byl správcem poplatku místní poplatek stanoven.

[43] Podle čl. 6 odst. 1 obecně závazné vyhlášky č. 17/1998 se poplatek platí ode dne, ve kterém poplatková povinnost vznikla, tj. ode dne uvedení výherního hracího přístroje do provozu.

[44] Dále pak podle čl. 4 odst. 1 obecně závazné vyhlášky č. 17/1998 je poplatník povinen doručit písemně, a to nejvýše pět a nejméně jeden den předem, správci poplatku ohlášení o uvedení výherního hracího přístroje do provozu.

[45] Podle čl. 8 odst. 3 obecně závazné vyhlášky č. 17/1998 pokud poplatník nesplní svoji oznamovací (poplatkovou) povinnost určenou touto obecně závaznou vyhláškou, lze dlužné poplatky vyměřit do tří let od konce kalendářního roku, ve kterém oznamovací (poplatková) povinnost vznikla. Datum uvedení výherního hracího přístroje do provozu bylo u jednotlivých koncových zařízení stanoveno od 23.6.2009 a od 8.9.2009.

[46] S ohledem na tuto skutečnost byla výše místního poplatku za období od 25. 10. 2008 do 31. 12. 2008 také stanovena. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 3. 11. 2011, nicméně k prekluzi práva vyměřit místní poplatek nedošlo, neboť výzvou k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení místního poplatku ze dne 30. 6. 2011 byla lhůta přerušena a od tohoto data běžela nová tříletá lhůta. Prekluzivní lhůta pro stanovení poplatku určená daňovým řádem a vyhláškou č. 17/1998 tak byla dodržena.

[47] Dále soud na tomto místě zdůrazňuje, že, jelikož zákonodárce vložil do právního předpisu ustanovení umožňující stanovit daň či poplatek ve tříleté prekluzivní lhůtě, existuje možnost správce daně (poplatku) vyměřit daň (poplatek) až do uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Skutečnost, že doposud v průběhu prekluzivní lhůty nedošlo k vyměření daně (poplatku) neznamena, že daňová (poplatková) povinnost neexistuje nebo přestala existovat. Zároveň pokud o povinnosti doposud neproběhlo žádné řízení, tak se nemůže jednat o povinnost, o níž by bylo již pravomocně rozhodnuto.

[48] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rámci usnesení ze dne 21. 10. 2008, č.j. 8 As 47/2005-86, uvedl, že „*Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních. V dané souvislosti lze zmínit i stanovisko právní doktríny: Důležitou a související otázkou je problém časové působnosti nově vysloveného právního názoru, tedy zda má nový právní názor vyslovený v novém rozhodnutí účinky retrospektivní nebo prospektivní. Je nepochybné, že v českém systému existuje v zásadě pouze incidentní retrospektiva, tedy aplikace nové soudem utvořené (dotvořené) normy na všechny kauzy aktuálně před soudy probíhající, stejně jako na všechny žaloby podané po dni vynesení nového právního názoru. Incidentní retrospektiva současně vylučuje mimořádné opravné prostředky typu obnovy řízení proti pravomocným rozhodnutím jen z důvodu změny judikatury, a to jak v řízení před obecnými soudy, tak v řízení správním. [Bobek, M., Kühn, Z., Polčák, R. (eds.), Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou, Praha 2006, s. 48].“*

[49] Obdobná situace nastala i v souzené věci. V žádném případě nelze vykládat rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, jako retroaktivní, neboť uvedené rozhodnutí samo o sobě nemá obecné normativní účinky do minulosti. Citovaný nálezn Ústavního soudu nevytváří žádnou právní normu, která by nedovoleně upravovala právní vztahy existující již před její platností, event. účinností. Ve věci sp. zn. Pl. ÚS 29/10 poskytl Ústavní soud toliko ústavně konformní výklad již existujícího, platného a dlouhodobě účinného ustanovení zákona o loteriích. Pouze a jedině v tomto smyslu je třeba vnímat citovaný nálezn. Pojem výherní hrací přístroj byl v zákoně obsažen i v roce 2008, jehož část je předmětem řízení v souzené věci. Skutečnost, že byl správcem místního poplatku chybně vykládán neznamená, že řádný a správný výklad neměl být správcem místního poplatku aplikován již v roce 2008.

[50] Jestliže Ústavní soud teprve v roce 2011 naplnil správným, resp. ústavně konformním obsahem pojem výherní hrací přístroj, pak je na správci místního poplatku, jak k této okolnosti přistoupí. Podstatné je, zda rozhodoval správce místního poplatku v rámci své zákonné kompetence. S ohledem na skutečnosti zjištěné ze správního spisu má soud za prokázané, že o místních poplatcích uložených napadeným rozhodnutím nebylo doposud rozhodováno. V souzené věci se tedy nejedná o revizi předcházejícího rozhodnutí na základě změny výkladu pojmu jiné herní zařízení Ústavním soudem. Soud má zároveň za prokázané, že bylo rozhodnuto v rámci běhu prekluzivní lhůty a za situace, kdy správce místního poplatku měl zákonnou možnost zpětně rozhodovat o dosud nevyměřených poplatcích. Zpětná aplikace názoru vysloveného v nálezu Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS 29/10 tak proběhla v rámci zákonných mantinelů jako retrospektivní aplikace názoru vysloveného v rozhodnutí soudu a interpretaci pojmu výherního hracího přístroje ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10 ve věci obecně závazné vyhlášky města Chrástavy nelze považovat za žalobcem tvrzenou interpretační derogaci s retroaktivními účinky.

[51] Dále se soud zabýval vymezením pojmu „jiné technické zařízení“ uvedeného v ustanovení § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích.

[52] Soud považuje za nutné nejprve upozornit na to, že není možné směšovat pojem „loterie a jiná podobná hra“ s pojmem „zařízení“, na němž je tato hra provozována. Podle § 1 odst. 1 zákona o loteriích se loterií nebo jinou podobnou hrou rozumí hra, jíž se účastní dobrovolně každá fyzická osoba, která zaplatí vklad, jehož návratnost se účastníkovi nezaručuje. Nezáleží při tom na tom, provádí-li se hra pomocí mechanických, elektronickomechanických, elektronických nebo obdobných zařízení. V rámci druhů loterií a jiných podobných her převažují tzv. technické hry, jejichž provozování je přímo spojeno s technickým zařízením sloužícím k provozu této hry a toto je také v jednotlivých povoleních specifikováno. Mnohdy se jedná o loterie a jiné podobné hry neupravené v části první až čtvrté zákona o loteriích a povolované Ministerstvem financí na základě zmocnění v ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích. Do této kategorie her jistě patří i hry provozované prostřednictvím centrálního loterního systému (včetně interaktivních videoloterních terminálů). Tyto hry by bez povolení herního zařízení, které realizaci herního procesu zabezpečuje a v jehož softwaru je příslušná hra zakomponována, nebylo možno provozovat.

[53] Pokud Ministerstvo financí povoluje loterii nebo jinou podobnou hru neuvedenou v části první až čtvrté zákona o loteriích, pak je jeho povinností vyplývající z § 50 odst. 3 tohoto zákona přiměřeně použít ustanovení části první až čtvrté citovaného zákona. To mj. ve vztahu k obsahovým náležitostem takového povolení znamená přiměřenou aplikaci ustanovení týkajících se obsahových náležitostí povolení povolujících loterie nebo jiné hry uvedené v části první až čtvrté zákona o loteriích, včetně např. schválení herního plánu, schválení umístění (jiného technického) herního zařízení apod. Nelze proto souhlasit s žalobcem v tom směru, že Ministerstvo financí povoluje pouze provozování loterie nebo jiné podobné hry, ale nikoliv již jiného technického herního zařízení nebo jinak pojmenovaného koncového zařízení. Ministerstvo financí totiž podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích žalobci povolilo provozování loterie a jiné podobné hry, a to prostřednictvím centrálního loterního systému, jenž je tvořen centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a připojenými koncovými interaktivními videoloterními terminály. Jestliže tedy Ministerstvo financí povolilo provozování loterie nebo jiné podobné hry prostřednictvím centrálního loterního systému, lze argumentací *a maiore ad minus* dojít k závěru, že současně povolilo i jejich provozování prostřednictvím jednotlivých koncových interaktivních videoloterních terminálů, resp. že povolilo provozování těchto videoloterních terminálů jako takových. Jejich provozování a umístění navíc ministerstvo v druhé části výroku tohoto rozhodnutí i schválilo. Významový rozdíl slov „povoluje“ a „schvaluje“ je v této souvislosti minimální a důležitý je faktický dopad těchto povolení Ministerstva financí, tedy že subjekt může provozovat loterii nebo jinou podobnou hru prostřednictvím technických herních zařízení za konkrétních podmínek na konkrétních místech.

[54] Lze tak jedinečně potvrdit, že Ministerstvo financí je oprávněno povolit loterii nebo jinou podobnou hru provozovanou prostřednictvím centrálního loterního systému, potažmo pomocí jednotlivých terminálů, jak ostatně potvrdil i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, ve věci „Obecně závazná vyhláška města Chrastavy“, publ. pod č. 202/2011 Sb. (N 110/61 SbNU 625; (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), v němž v odst. 46. a 47. konstatoval, že je „přípustné, aby obec, pociťuje-li takovou místní potřebu, regulovala obecně závaznou vyhláškou vydanou podle § 50 odst. 4 loterijního zákona ve spojení s § 2 písm. e) téhož zákona umístění i ILV (interaktivních videoloterijních systémů – pozn. zdejšího soudu), případně dalších přístrojů podobných výherním hracím přístrojům, a to jako součásti širší množiny přístrojů, k jejichž provozu vydává povolení Ministerstvo financí podle § 50 odst. 3 loterijního zákona. [...] Vydáním obecně závazné vyhlášky obec nikterak nezasahuje do vlastní rozhodovací pravomoci ministerstva, které je kompetentní v případě innominátních loterií a jiných obdobných her, tj. zařízení, která nesplňují definici podle § 17 odst. 1 loterijního zákona, avšak současně jsou těmito zařízením podobná, posoudit splnění všech požadavků vyplývajících z části první až čtvrté zákona, jak mu ostatně ukládá § 50 odst. 3 loterijního zákona.“

[55] Ustanovení § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích zpoplatňuje výherní hrací přístroj a jiné technické herní zařízení. Dle § 17 zákona o loteriích se výherním hracím přístrojem rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným pouze pro jednoho hráče. Jiné technické herní zařízení již v zákoně o loteriích definováno není, nicméně z logického a systematického hlediska lze mít za to, že se jedná o zařízení odlišné od výherního hracího přístroje, avšak sloužící témuž účelu. Znamená to

tedy, že bude mít podobné, nikoli stejné vlastnosti. Koncový interaktivní videoloterní terminál není sám o sobě kompaktní, avšak v důsledku napojení na centrální řídicí jednotku (popř. další dílčí komponenty systému) je schopen realizovat celý herní proces ve smyslu § 1 odst. 1 zákona o loteriích.

[56] V daném případě je tedy nutno považovat za „jiné technické herní zařízení“ takové zařízení, které je odlišné od výherního hracího přístroje podle § 17 zákona o loteriích, slouží k realizaci loterie nebo jiné podobné hry, a z pohledu funkční nedělitelnosti je schopno v důsledku napojení na centrální řídicí jednotku realizovat celý herní proces podle § 1 odst. 1 zákona o loteriích.

[57] Zde lze opětovně odkázat na již výše citovaný nález ve věci „*Obecně závazná vyhláška města Chrastavy*“, v němž Ústavní soud dospěl v odst. 44. k závěru, „že charakter ILV (interaktivních videoloterijních systémů – pozn. zdejšího soudu) *neumožňuje jejich podřazení pod úzkou definici výherního hracího přístroje podle § 17 odst. 1 loterijního zákona, neboť videoloterijní terminály jakožto koncové herní stanice, které jsou součástí širšího a složitějšího systému, jehož jádro je umístěno centrálně, postrádají vlastnost kompaktnosti, kterou vyžaduje definice obsažená v § 17 odst. 1 loterijního zákona. Avšak nic nebrání tomu, aby byly podřazeny pod širší definici podle § 2 písm. e) loterijního zákona, neboť nepochybně se jedná o zařízení výherním hracím přístrojům podobná a sloužící témuž účelu*“. To plně odpovídá závěrům nejen správce poplatku a žalovaného, ale rovněž argumentaci prezentované v tomto rozsudku.

[58] Za těchto předpokladů lze za předmět místního poplatku, tedy za „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“, považovat každý Ministerstvem financí povolený (schválený) koncový interaktivní videoloterní terminál, který je součástí centrálního loterního systému, přičemž v rámci napojení na jeho centrální jednotku je schopen realizovat celý herní proces.

[59] V této souvislosti nelze opomenout celkový smysl regulace loterií a jiných podobných her. Zákonodárce umožnil obcím, aby mohly ovlivňovat negativní externality vznikající na jejich území. Z tohoto hlediska je důležité, kde jsou umístěny jednotlivé koncové interaktivní videoloterní terminály. Hráče zajímá samotná hra, resp. výhra. Skutečnost, že k vygenerování výhry či prohry dojde v samotném automatu či na jiném místě prostřednictvím ostatních složek centrálního loterního systému, již pro něj není žádným způsobem důležitá. Z hlediska poplatkové povinnosti ve vztahu k zákonu o místních poplatcích je nerozhodné, na jakém principu či prostřednictvím jakého mechanismu je povolená loterie či hra provozována.

VI. Závěr a náklady řízení

[60] Po provedeném řízení soud shledal, že z výše uvedených důvodů bylo rozhodnutí žalovaného vydáno v řízení, v němž došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a proto je dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm žalovaný rozhodne vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 soudního řádu správního).

[61] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému ve výši 11.712 Kč. Tato částka se skládá ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000 Kč a z odměny žalobcova advokáta a náhrady hotových výdajů, a to za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky) ve výši 3 x 2.100 Kč a tři režijní paušály ve výši 3 x 300 Kč, navýšené o daň z přidané hodnoty, jejíž sazba činí 21 %.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 25. září 2013

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu